



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 2 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — PVM — Direktyva 2006/112/EB — Prekių tiekimas arba paslaugų teikimas — Finansinės nuomos sutartis — Nekilnojamojo turto, kuris buvo finansinės nuomos sutarties dalykas, grąžinimas finansinės nuomos davėjui — „Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo“ sąvoka — Finansinės nuomos davėjo teisė sumažinti apmokestinamąją vertę — Dvigubas apmokestinimas — Atskiri teikimai — Mokesčių neutralumo principas“

Byloje C-209/14

dėl *Vrhovno sodišče* (Slovėnija) 2014 m. balandžio 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2014 m. balandžio 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

NLB Leasing d.o.o.

prieš

Republika Slovenija

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *NLB Leasing d.o.o.*, atstovaujamos mokesčių konsultanto J. Podlipnik,
- Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos T. Mihelič Žitko,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay, L. Lozano Palacios ir M. Žebre,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: slovėnų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies, 14 straipsnio, 24 straipsnio 1 dalies ir 90 straipsnio 1 dalies aiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *NLB Leasing d.o.o.* (toliau – NLB) ir *Republika Slovenija*, atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerija), ginčą dėl pastarosios atsisakymo leisti patikslinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), sumokėto sudarius dvi finansinės nuomos sutartis, sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

- c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 4 PVM direktyvos 14 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

- b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

<...>“

- 5 PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

6 Pagal PVM direktyvos 90 straipsnį:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba kai kaina sumažinama, įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

Slovėnijos teisė

7 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon o davku na dodano vrednost*, toliau – ZDDV-1) 3 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinami šie sandoriai:

„1. Prekių tiekimas už atlygį Slovėnijos Respublikos <...> teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą;

<...>

3. Paslaugų teikimas už atlygį Slovėnijos Respublikos teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą;

<...>“

8 Pagal ZDDV-1 6 straipsnį:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Prekių tiekimu taip pat laikoma:

<...>

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui <...> sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

<...>“

9 ZDDV-1 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „paslaugų teikimas“ yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

10 ZDDV-1 39 straipsnio 2 ir 3 dalys išdėstytos taip:

„2. Anuliavimo arba atšaukimo atvejais arba tais atvejais, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama. Apmokestinamasis asmuo gali patikslinti (sumažinti) deklaruoto PVM sumą, jei prekių arba paslaugų gavėjas patikslina (sumažina) atskaityto PVM sumą ir apie tai raštu praneša tiekėjui arba teikėjui.

3. Apmokestinamasis asmuo taip pat gali patikslinti (sumažinti) mokėtino PVM sumą, kol jis nesumokėtas arba sumokėtas iš dalies, remdamasis galutiniu teismo sprendimu, kuriuo užbaigiama bankroto procedūra, arba užbaigta kompromisinio kreditorių ir skolininkų susitarimo procedūra <...> Jeigu vėliau apmokestinamajam asmeniui visiškai arba iš dalies sumokama už prekių teikimą arba paslaugų teikimą, dėl kurių jis buvo patikslinęs apmokestinamąją vertę pagal šią dalį, jis sumoka PVM už gautą sumą.“

- 11 ZZDV-1 įgyvendinimo tvarkos (*Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost*) 13 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM už žalos atlyginimą nedeklaruojamas ir nemokamas.

2. Ankstesnėje dalyje nurodytu žalos atlyginimu paprastai laikoma:

- tiekimas, kurį atlieka tiekėjas atlygindamas nuostolius, atsiradusius dėl ankstesnio tiekimo, jei tiekėjas yra atsakingas už nuostolius ir padarinius pagal įstatymą arba pagal sutartį,
- kompensacinės palūkanos, kurias apmokestinamasis asmuo nustato mokėti savo skolininkui iki įstatyme numatytos normos kartu su išlaidomis, susijusiomis su kredito aviza,
- sutartinės netesybos,
- nuostolių atlyginimas dėl sutarties nutraukimo, jei įgijėjas šiuo atveju negavo nei jokios prekės, nei jokios paslaugos.

3. Jei sutartis įvykdoma iš dalies, šis dalinis įvykdymas apmokestinamas PVM.“

- 12 ZDDV-1 įgyvendinimo tvarkos 41 straipsnyje nurodoma:

„<...>

2. Pagal ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo gali sumažinti PVM sumą, atitinkamai remdamasis vėliau sutartomis nuolaidomis, pavyzdžiui, ypač didelėmis nuolaidomis arba nuolaidomis dėl prastesnės prekės kokybės, nei buvo tiesiogiai tiekėjo arba teikėjo ir gavėjo sutarta.

3. Tiekėjas gali patikslinti apmokestinamąją vertę pagal ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalį tik pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, per kurį jis gavo gavėjo raštinį pranešimą apie atskaitomo PVM patikslinimą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 13 2008 m. vasario mėn. NLB, kaip paskolos davėja, ir *Domino ing. d.o.o.* (toliau – *Domino*), kaip paskolos gavėja, sudarė dvi trumpalaikes tikslines paskolos sutartis ir dvi „komercinio bendradarbiavimo“ sutartis. Pastarosiose buvo numatyta, kad NLB suteiktos *Domino* paskolos skirtos įsigyti nekilnojamojo turto siekiant statyti gyvenamuosius būstus ir kad NLB, jei pageidautų, gali finansuoti šių gyvenamųjų būstų statybą; tokį interesą ji pripažino minėtose sutartyse. Pasinaudojusi šiomis paskolomis *Domino* įsigijo nekilnojamojo turto, kurio ankstesnis savininkas buvo trečioji šalis NLB ir *Domino* sudarytose sutartyse.

- 14 2009 m. balandžio mėn. NLB ir *Domino* sudarė dvi grupes sutarčių, kurios, anot *Vrhovno sodišče* (Aukščiausiasis Teismas), buvo „pirkimo–pardavimo ir finansinės nuomos“ („sale and lease back“) sandoris. Pirma, dviem pirkimo–pardavimo sutartimis NLB tapo nekilnojamojo turto, kurį anksčiau įsigijo *Domino*, savininke ir, antra, dviem finansinės nuomos sutartimis ji kartu išipareigojo išnuomoti *Domino* šį nekilnojamąjį turtą keliems mėnesiams. Nepažeidžiant šių dviejų bendrovių anksčiau sudarytų komercinio bendradarbiavimo sutarčių finansinės nuomos sutartyse buvo numatyta, kad prieš joms baigiantis *Domino* turėjo pasirinkti vieną iš šių trijų galimybių: pratęsti sutarčių galiojimą, grąžinti NLB nekilnojamąjį turtą arba, galiausiai, pasinaudoti pirkimo pasirinkimo sandoriu, kurį ji turėjo šiam nekilnojamajam turtui, ir už jį sumokėti visas įmokas, kurias ji būtų skolinga NLB.

- 15 Sudarydama finansinės nuomos sutartis NLB sumokėjo PVM už sumą, sąskaitose faktūrose nurodytą sumokėti *Domino* pagal šias sutartis, t. y. sumą, kuri atitinka visas mėnesines įmokas, įskaitant jai suteiktą pirkimo pasirinkimo sandorį.
- 16 Kadangi pasibaigus finansinės nuomos sutartims *Domino* nesumokėjo visų įmokų, mokėtinų NLB, pastaroji, remdamasi galimybe, numatyta minėtose sutartyse, perėmė nekilnojamąjį turtą, kuris buvo finansinės nuomos dalykas. 2010 m. liepos mėn. NLB pardavė šį nekilnojamąjį turtą, t. y. žemę statybai, trečiajai bendrovei *Sava IP, d.o.o.* (toliau – *Sava IP*) ir deklaravo mokėtiną PVM dėl šio sandorio.
- 17 Dėl *Domino* įsipareigojimų pagal finansinės nuomos sutartis neįvykdymo NLB paprašė leisti patikslinti deklaruotą PVM iki pirkimo pasirinkimo sandorio, numatyto šiose sutartyse, vertės.
- 18 Šiuo klausimu iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal finansinės nuomos sutartis NLB ir *Domino* nustatė galutinį balansą, kuriuo remdamasi NLB perėmė *Domino* sumą, kuri atitinka, pirma, *Sava IP* parduodant nekilnojamąjį turtą gauto pelno ir, antra, pagal keturias sutartis *Domino* nesumokėtų sumų, įskaitant pirkimo pasirinkimo sandorį, skirtumą.
- 19 NLB iš nagrinėjamo nekilnojamojo turto pardavimo kainos atėmė sumą, lygią, pirma, PVM, kurią ji sumokėjo per šį perleidimą, antra, *Domino* nesumokėtoms įmokoms, susijusioms su pirkimo pasirinkimo sandoriu ir, galiausiai, trečia, mėnesinėms įmokoms, kurias *Domino* taip pat turėtų sumokėti NLB. Vėliau ji grąžino *Domino* likusią sumą. NLB pateikė *Domino* dvi kredito avizas dėl sumos, lygios įmokoms už pirkimo pasirinkimo sandorį ir taip ji panaikino šias įmokas.
- 20 2012 m. birželio 5 d. sprendimu Slovėnijos mokesčių administratorius atsisakė patenkinti NLB prašymą sudarant finansinės nuomos sutartis sumažinti šios bendrovės sumokėto PVM sumą, nes dvi kredito avizos nebuvo tinkamas pagrindas sumažinti NLB apmokestinamąją vertę. Ji manė, kad šios sutartys nebuvo „nutrauktos“ ir NLB nekilnojamojo turto perėmimas nebuvo „atšaukimo“ atvejis, kaip jis suprantamas pagal ZDDV-1 39 straipsnio 2 dalį, kuria į Slovėnijos teisę perkelta PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis. Anot šio administratoriaus, finansinės nuomos davėjas faktiškai perėmė finansinės nuomos gavėjo užstato turėtojo vaidmenį ir pardavė nekilnojamąjį turtą šio gavėjo sąskaita bendrovei *Sava IP*.
- 21 NLB apskundė Slovėnijos mokesčių administratoriaus sprendimą, paeiliui pateikdama administracinį skundą Finansų ministerijai ir vėliau kompetentingam pirmosios instancijos teismui. Šie du skundai buvo atmesti.
- 22 Apeliaciniame skunde NLB tvirtina, kad mokesčių administratorius ir pirmosios instancijos teismas neteisingai aiškino ZDDV-1 39 straipsnį ir PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį. *Domino* nekilnojamojo turto grąžinimas dėl to, kad ji nevykdė savo sutartinių įsipareigojimų, atitiko vieną iš minėtose nuostatose numatytų atvejų. NLB taip pat teigia, kad jeigu nebūtų pripažinta, kad ji gali sumažinti apmokestinamąją vertę tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, mokesčių neutralumo principas būtų pažeistas, nes ji sumokėjo PVM antrą kartą perleisdama nekilnojamąjį turtą trečiajai bendrovei.
- 23 Šiomis aplinkybėmis *Vrhovno sodišče* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
 - „1) Ar atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad dėl finansinės nuomos gavėjo įsipareigojimų neįvykdymo nekilnojamojo turto, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas, grąžinimas finansinės nuomos davėjui, kad būtų parduotas šis turtas ir kompensuoti kiti įsipareigojimai pagal finansinės nuomos sutartį, nors tai

vyksta suėjus visiems mokėjimo terminams, yra „anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo“ atvejis po tiekimo, todėl turi būti atitinkamai sumažinta apmokestinamoji vertė?

- 2) Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad pirkimo pasirinkimo sandorių suma, sudaranti didesnę dalį iš finansinės nuomos sutarčių išplaukiančių išsipareigojimų, finansinės nuomos gavėjo mokėtina finansinės nuomos davėjui taip, kad dalinio nesumokėjimo atveju finansinės nuomos davėjas perima nekilnojamąjį turtą, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas, jį parduoda trečiajam asmeniui ir šio pardavimo kainos skirtumą grąžina finansinės nuomos gavėjui, galutiniame balanse atėmęs iš šio skirtumo pirkimo pasirinkimo sandorių sumą, laikytina sutartį įvykdančiu mokėjimu ir prekių tiekimu, apmokestinamu PVM; ar ji laikytina mokėjimu, susijusiu su nuomos ar nekilnojamojo turto naudojimo paslauga (apmokestinama PVM pagal įstatymą arba apmokestinamojo asmens pasirinkimu); ar ji laikytina atlyginimu už sutarties nutraukimą, sumokėtu atlyginant žalą, atsiradusią dėl finansinės nuomos gavėjo išsipareigojimų nevykdymo, neturinčiu tiesioginio ryšio su jokia paslauga už atlygį teikimu, todėl neapmokestinamu PVM?
- 3) Jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta taip, kad tai yra prekių tiekimas ir sutartį įvykdantis mokėjimas, kiltų klausimas, ar PVM neutralumo principas draudžia tai, kad finansinės nuomos davėjas du kartus mokėtų PVM, t. y. pirmą kartą sudarydamas finansinės nuomos sutartį (įskaitant ir pirkimo opciją, kuris sudaro didesnę dalį sutarties vertės) ir antrą kartą, kai finansinės nuomos gavėjas nevykdo mokėjimo išsipareigojimų, parduodamas nekilnojamąjį turtą trečiajam asmeniui, atsižvelgiant į tai, kad galutiniame balanse su šiuo antru parleidimu susijusio PVM mokėjimo našta tenka finansinės nuomos gavėjui?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl antrojo klausimo

- 24 Iš sprendimo pateikti prašymą dėl prejudicinio sprendimo matyti, kad NLB, kaip finansinės nuomos davėja, ir *Domino*, kaip finansinės nuomos gavėja, sudarė dvi finansinės nuomos sutartis dėl dviejų nekilnojamojo turto objektų nuomos. Atrodo, iš šio sprendimo taip pat matyti, jog dėl *Domino* išsipareigojimų nevykdymo NLB pagal šias sutartis perėmė šį turtą, jį pardavė trečiajam asmeniui ir šio pardavimo kainos skirtumą grąžino *Domino*, galutiniame balanse atėmusi iš šio skirtumo pirkimo pasirinkimo sandorių sumą. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu, kurį reikia nagrinėti pirmą, iš esmės Teisingumo Teismo teiraujasi, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad finansinės nuomos teikimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoris, kaip jis suprantamas pagal šias nuostatas.
- 25 Primintina, kad pagal SESV 267 straipsnį pradėtame procese Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos taikyti Sąjungos teisės normų konkrečiam atvejui (Sprendimo *Patriciello*, C-163/10, EU:C:2011:543, 21 punktą). Todėl tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti teisinius vertinimus, būtinus pagrindinei bylai išspręsti. Tačiau Teisingumo Teismas turi suteikti nacionaliniam teismui visą reikiamą informaciją, kuria jis vadovautųsi atlikdamas šį vertinimą (Sprendimo *Patriciello*, C-163/10, EU:C:2011:543, 23 punktą).
- 26 Taigi, nepriklausomai nuo klausimo, ar atsižvelgiant į faktines aplinkybes, dėl kurių kilo pagrindinė byla, nagrinėjamas finansinės nuomos teikimas yra atskiras sandoris, susidedantis iš kelių elementų (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), šiam teismui reikia pateikti informacijos, kuria remdamasis jis galėtų įvertinti finansinės nuomos teisinį pobūdį PVM tikslais.

- 27 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ – tai sandoris, kuris nėra prekių tiekimas“. Kalbant apie „prekių tiekimo“ sąvoką, pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį ja reikalaujama, kad būtų „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“. Be to, pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies b punktą prekių tiekimu laikomas faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka.
- 28 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paprastą nuomos sutartį reikia atskirti nuo finansinės nuomos sutarties, nes pastarajai būdinga tai, kad finansinės nuomos gavėjui perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusių su teisine nuosavybe. Aplinkybė, kad pasibaigus sutarties terminui numatytas nuosavybės perdavimas arba kad diskontuota įmokų suma yra praktiškai identiška prekės rinkos vertei, atskirai ar bendrai yra kriterijus, leidžiantis nustatyti, ar sutartis gali būti laikoma finansinės nuomos sutartimi (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, EU:C:2012:97, 38 punktą).
- 29 Be to, prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, 39 punktą ir nurodyta teismo praktika).
- 30 Todėl tokiu atveju, kai nekilnojamojo turto finansinės nuomos sutartyje numatyta, kad nuosavybė perduodama finansinės nuomos gavėjui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansinės nuomos gavėjas naudojasi pagrindinėmis šio nekilnojamojo turto nuosavybės teisėmis, visų pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusių su šio nekilnojamojo turto teisine nuosavybe, ir kad diskontuota įmokų suma yra praktiškai identiška pardavimo vertei, sandoris turi būti laikomas ilgalaikio turto įsigijimu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C-118/11, 40 punktą).
- 31 Šiuo klausimu remiantis faktinėmis aplinkybėmis, dėl kurių kilo pagrindinė byla, t. y., be kita ko, „komercinio bendradarbiavimo“ sutarčių nuostatomis ir pagal galutinį balansą atliktais pervedimais, galima manyti, kad finansinės nuomos sutarčių tikslas buvo nekilnojamojo turto, kuris buvo šių sutarčių dalykas, nuosavybės perleidimas *Domino*, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal šio sprendimo 26–30 punktuose primintus kriterijus.
- 32 Iš to, kas išdėstyta, matyti: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai nekilnojamojo turto finansinės nuomos sutartyje numatyta, kad nuosavybė perduodama finansinės nuomos gavėjui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansinės nuomos gavėjas naudojasi pagrindinėmis šio nekilnojamojo turto nuosavybės teisėmis, visų pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusių su šio nekilnojamojo turto teisine nuosavybe, ir kad diskontuota įmokų suma yra praktiškai identiška šio turto pardavimo vertei, tokios sutarties pagrindu sudarytas sandoris turi būti laikomas ilgalaikio turto įsigijimu.

Dėl pirmojo klausimo

- 33 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagrindinės bylos aplinkybėmis, kaip jos matyti iš šio sprendimo 24 punkto, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad nekilnojamojo turto, kuris yra finansinės nuomos sutarties dalykas, grąžinimas finansinės nuomos davėjui, kad šis turtas būtų parduotas, yra anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejis, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 34 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi teisiškai įvertinti NLB ir *Domino* sandorius, Teisingumo Teismas turi jam pateikti visą informaciją, kuria jis vadovautųsi atlikdamas šį vertinimą.

- 35 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejais, valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šia nuostata įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktą).
- 36 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, išskyrus sutarčių anuliavimo ir atšaukimo atvejus, kuriais šalys grąžinamos į padėtį, kurioje jos buvo prieš sudarydamos sutartį, ir apmokestinamasis asmuo nebeturi skolinio reikalavimo teisės, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatytos tik situacijos, kai kita sutarties šalis nemoka skolos, kurią ji privalo mokėti pagal šią sutartį, arba ją moka tik iš dalies (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 ir 24 punktus).
- 37 Todėl apmokestinamojo asmens apmokestinamoji vertė negali būti sumažinama, kai sutartyje numatytais sąlygomis šis apmokestinamasis asmuo gavo visus mokėjimus kaip atlygį už paslaugos teikimą arba kai, be sutarties nutraukimo arba panaikinimo, šios paslaugos gavėjas nebeturi mokėti sutartos kainos apmokestinamajam asmeniui.
- 38 Iš to, kas išdėstyta, matyti: PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja neleidžiama apmokestinamajam asmeniui sumažinti savo apmokestinamąją vertę, kai jis gavo visus mokėjimus kaip atlygį už savo paslaugos teikimą arba kai, be sutarties nutraukimo arba panaikinimo, kita sutarties šalis nebeturi mokėti sutartos kainos apmokestinamajam asmeniui.

Dėl trečiojo klausimo

- 39 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, jog jis draudžia tai, kad apmokestinamasis asmuo mokėtų PVM pirmą kartą, kai sudaroma finansinės nuomos sutartis, kurioje numatytas pirkimo pasirinkimo sandoris, ir antrą kartą, kai jis perleidžia nekilnojamąjį turtą, kuris buvo šios sutarties dalykas, trečiajai bendrovei, nes finansinės nuomos gavėjas nevykdė savo įsipareigojimų.
- 40 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad PVM sistemai būdingas mokesčių neutralumo principas draudžia apmokestinamojo asmens verslo veiklą apmokestinti du kartus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, 45 ir 46 punktus ir Sprendimo *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 42 punktą).
- 41 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad PVM tikslais kiekvienas tiekimas ar teikimas paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 punktą). Tačiau tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri tiekimai ar teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir todėl atskirai apmokestinami arba neapmokestinami, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (šiuo klausimu žr. Sprendimo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, 20 punktą).
- 42 Pagal šią praktiką prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai, t. y., pirma, *Domino* suteiktos paslaugos ir, antra, nekilnojamojo turto perleidimas trečiajai bendrovei, turi būti laikomi „vienu tiekimu arba teikimu“. Tas pats taikoma, kai apmokestinamasis asmuo teikia du ar kelis elementus ar atlieka du ar kelis veiksmus, taip glaudžiai susijusius, kad jie sudaro objektyviai vieną ekonominę nedalomą paslaugą, kurios padalijimas būtų dirbtinis.

- 43 Jei paaiškėtų, kad minėti sandoriai negali būti laikomi vienu tiekimu arba teikimu, mokesčių neutralumo principas nedraudžia, kad jie būtų atskirai apmokestinti PVM.
- 44 Iš to, kas išdėstyta, matyti: mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia to, kad, pirma, nekilnojamojo turto finansinės nuomos teikimas ir, antra, šio nekilnojamojo turto perdavimas (finansinės nuomos sutarties) trečiajai šaliai būtų atskirtai apmokestinti PVM, jei šie sandoriai negali būti laikomi vienu tiekimu arba teikimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 45 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalis, 14 straipsnis ir 24 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinami taip, kad tuo atveju, kai nekilnojamojo turto finansinės nuomos sutartyje numatyta, kad nuosavybė perduodama finansinės nuomos gavėjui pasibaigus sutarties terminui arba kad finansinės nuomos gavėjas naudojasi pagrindinėmis šio nekilnojamojo turto nuosavybės teisėmis, visų pirma, kad jam perduodama didžioji dalis naudos ir rizikos, susijusios su šio nekilnojamojo turto teisine nuosavybe, ir kad diskontuota įmokų suma yra praktiškai identiška šio turto pardavimo vertei, tokios sutarties pagrindu sudarytas sandoris turi būti laikomas ilgalaikio turto įsigijimu.**
- 2. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja neleidžiama apmokestinamajam asmeniui sumažinti savo apmokestinamąją vertę, kai jis gavo visus mokėjimus kaip atlygį už savo paslaugos teikimą arba kai, be sutarties nutraukimo arba panaikinimo, kita sutarties šalis nebeturi mokėti sutartos kainos apmokestinamajam asmeniui.**
- 3. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia to, kad, pirma, nekilnojamojo turto finansinės nuomos teikimas ir, antra, šio nekilnojamojo turto perdavimas (finansinės nuomos sutarties) trečiajai šaliai būtų atskirtai apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu, jei šie sandoriai negali būti laikomi vienu tiekimu arba teikimu, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.**

Parašai.